RESOLUCIÓN	
CV	**091/2021**

Córdoba, 28 de octubre de 2021.-

REF.: [redacted]

TRÁMITES N°: [redacted]

VISTO: Los trámites de referencia por medio del cual [redacted], interpone Recurso de Reconsideración contra la Resolución CV N° 090/2021 en los términos previstos por los Arts. 152 y 153 del Código Tributario Provincial (CTP) -Ley N° 6006, T.O. 2021;

Y CONSIDERANDO:

I) QUE el contribuyente impugna el primero de los artículos de la resolución y no discute lo dispuesto en el segundo artículo. El trámite del recurso ha sido presentado en término y es formalmente procedente.

II) QUE esgrime como primer agravio la falta de onerosidad del acto gravado. Expresa que *"la resolución luce una orfandad jurídica en el aspecto esencial del hecho imponible como es la onerosidad, cuando se dice del Acuerdo Provisorio de División del 22 de mayo del año 2019 que son integrantes de una sociedad de hecho que han acordado la extinción de la mancomunidad y la división de los bienes, pactando que bienes le corresponderá a cada uno y el destino que le darían."* (…) *"Las facultades de cada individuo no están contrapuestas como en una relación de cambio. Muy por el contrario, el acuerdo de división contiene manifestaciones unilaterales de los individuos que están superpuestas con una finalidad común, que de ningún modo son recíprocas porque no hay intereses contrapuestos. Por último, ni siquiera existe una circulación o transferencia de riqueza, objeto del impuesto en definitiva, ya que solo se acuerda cual es la porción de riqueza de cada uno de los individuos a escindir y destinar como aporte a otras sociedades."*

Como bien cita el impugnante el art. 1139 del Código Civil de Vélez daba una definición de onerosidad al disponer que los contratos *"cuando las ventajas que procuran a una u otra de las partes no les es concedida sino por una prestación que ella le ha hecho, o que se obliga a hacerle"*. El contrato de sociedad es un contrato oneroso y el pacto para disolver la sociedad de hecho también lo es ya que las partes actuando individualmente y cada una en su propio interés han acordado la manera en que se hará el reparto de los bienes que la integraban. En un pacto, acuerdo o contrato como el celebrado el 22/5/2019 es evidente la bilateralidad o

plurilateralidad de las manifestaciones pues cada uno de los antiguos socios podrá exigir a los demás que se cumpla lo acordado de tal modo que vea logrado su propio interés.

Por último, es necesario advertir que la onerosidad de los actos jurídicos, según nuestro Código Civil, no está condicionado a la existencia de una circulación o transferencia de riqueza. Como bien indica Lorenzetti: *"El contrato es oneroso si impone sacrificios y ventajas recíprocas, y gratuito cuando hay sacrificio para uno y ventaja para el otro."* (…) *"En los contratos plurilaterales la onerosidad tiene en consideración la finalidad común que surge de la sumatoria de las contribuciones del conjunto y no puntualmente la valoración de las prestaciones a cargo de cada uno de los sujetos."* (Lorenzetti, Ricardo L. "Codigo Civil y Comercial De La Nación Comentado", Rubinzail Culzoni Editores, Santa Fe, 2015 pp. 578-580)

III) QUE como segundo agravio expresa que existe una incongruencia en la resolución atacada entre lo sostenido respecto al primero de los instrumentos analizados y los demás.

El recurrente en su escrito en que solicitó la consulta vinculante afirmaba que *"los acuerdos previos de mayo de 2019 y octubre de 2020 no constituyen instrumentos en los términos del art. 226 del CTP, porque no pueden exigirse el cumplimiento de las obligaciones de sus cláusulas, ya que es necesario otro documento que en definitiva lo conforma el Acuerdo definitivo del mes de marzo de 2021"*. Esa afirmación fue refutada al observarse que de la lectura de los dos primeros acuerdos no surge que no puedan exigirse su cumplimiento ni que sea necesario otro documento para ello. Se sostuvo además que en ninguno aparece mencionada la supeditación de sus efectos a la firma de un acuerdo definitivo y que, por lo tanto, los tres documentos son autónomos y autosuficiente pues ninguno necesita de otro para exigir su cumplimiento.

En la resolución atacada se resolvió que el Acuerdo Previo de Transferencia de Comercio del 7 de octubre de 2020 y el Acuerdo del 22 de marzo de 2021, se encontraban exentos porque la transferencia de Fondo Comercio se acordó como aporte de Capital de tres Sociedades regularmente constituidas de acuerdo con la Ley N° 19550, por lo que se consideraron incluidos en el inciso 16 del artículo 294 del Código Tributario en virtud de que constituyen actos vinculados con la constitución o modificación de las Sociedades.

Se hizo mención también en que en estos últimos dos instrumentos participaron como suscriptores del acuerdo las sociedades regularmente constituidas a las que iba destinado el acuerdo, en cambio en el acuerdo del mayo de 2019 no fueron partes las mencionadas sociedades.

Como se mencionó en la resolución CV N° 090/2021 el inciso 16 del art. 294 abarca a los instrumentos o actos de constitución, modificación, regularización, transformación, fusión, escisión, prórroga y reconducción de sociedades y aquellos que dispongan aumentos o reducción de capital y/o participaciones, amortización y adquisición de cuotas o acciones por la sociedad y la cesión de partes de interés, cuotas o acciones. El inciso no incluye a todos los instrumentos de "reorganización societaria" sino solo a los taxativamente enumerados.

El acuerdo de mayo de 2019 es un contrato entre tres personas físicas que acordaron la liquidación y la forma en que se distribuirán los activos de una simple sociedad

comercial o sociedad de hecho y que respecto a esta sociedad este instrumento no tienen la finalidad de realizar ninguna de las acciones enunciadas en el precepto legal pues los instrumentos que tienen dichos efectos son aquellos que son realizados por los órganos societarios y de la forma indicada en la Ley General de Sociedades (LGS) o leyes complementarias.

Es decir, no existe falta de congruencia entre el tratamiento brindado al acuerdo de mayo de 2019 y lo resuelto respecto a los otros dos instrumentos pues en el primero no se instrumenta ninguna de las acciones descriptas en el inciso 16 del art. 294 del CTP, en cambio, en los otros dos instrumentos de octubre de 2020 y marzo de 2021, en el que participan las sociedades regularmente constituidas, si se instrumenta un acto vinculado con la modificación de las sociedades.

Como ya hemos expresado el acuerdo de mayo de 2019 no está vinculado con ninguna de las acciones descriptas en la norma que establece la exención tributaria pues el mismo tiene por finalidad la extinción de una mancomunidad de bienes o liquidar una sociedad de hecho, pero no se vincula con la modificación de una sociedad. Sostenemos esto pues según el Diccionario de la Real Academia "vincular" significa *"atar o fundar algo en otra cosa"* o *"sujetar a una obligación"*. La falta de participación de las sociedades regularmente constituidas en dicho acuerdo produce que no exista esa vinculación. Hay que tener presente que la palabra vinculado empleada en el art. 294 inciso 16 hace referencia a la relación entre el instrumento y la acción descripta en la norma y no a la relación que pudiera existir entre el instrumento analizado y otro u otros documentos que pudieran estar instrumentando alguna de las acciones declaradas como exentas por la norma tributaria. El acuerdo de mayo de 2019 es autónomo e independiente de los otros dos (art. 262 primer párrafo del CTP), por lo que, aun cuando aquel sea fundamento de estos, son instrumentos distintos y, por lo tanto, aquello no implica necesariamente que el primero también goce del mismo beneficio que estos.

IV) QUE como tercer agravio manifiesta la existencia de violación a la regla de interpretación del artículo 3 del Código Tributario. Expresa que ha sido ignorada la ley de Impuesto a las Ganancias *"que trata la materia análoga traída a discusión específicamente denominada Reorganización de Sociedades"* y por ello concluye que *"existe una manifiesta omisión de tratamiento de la ley tributaria referida a la materia análoga, lo que en definitiva constituye una falta de fundamentación del acto administrativo"*. Además, manifiesta que "*la ley societaria solo es supletoria, según el mismo artículo, pero en el caso que una ley tributaria no trate la materia"* y que el Código Tributario *"no remite a la ley general de sociedades cuando se refiere a actos de reorganización, y donde la ley no distingue, la resolución no puede distinguir."*

El artículo 3 del CTP expresa: "*Todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica son admisibles para interpretar las disposiciones de este Código y demás Leyes Tributarias.*

Para los casos que no puedan ser resueltos por las disposiciones pertinentes de este Código o de una Ley Tributaria Especial, se recurrirá en el orden que se establece a continuación:

1) A las disposiciones de este Código o de otra Ley Tributaria relativa a materia análoga, salvo lo dispuesto en el artículo anterior;

2) A los principios del Derecho Tributario;

3) A los principios generales del derecho.

Los principios del derecho privado podrán aplicarse supletoriamente respecto de este Código y demás Leyes Tributarias únicamente para determinar el sentido y alcance propios de los conceptos, formas e institutos del derecho privado a que aquéllos hagan referencia, pero no para la determinación de sus efectos tributarios. La aplicación supletoria establecida precedentemente no procederá cuando los conceptos, formas e institutos del derecho privado hayan sido expresamente modificados por este Código o la Ley Tributaria de que se trata.

En todas las cuestiones de índole procesal no previstas en este Código, serán de aplicación supletoria las disposiciones de la Ley Nº 6658 y sus modificatorias -de Procedimiento Administrativo- y la Ley Nº 8465 -Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Córdoba- y en aquellas cuestiones de simplificación, racionalización y modernización administrativa resultarán de aplicación supletoria las disposiciones previstas en la Ley Nº 10618."

En primer lugar, la interpretación que se ha efectuado de las disposiciones del Código no ha violentado lo dispuesto en el artículo transcripto. El caso consultado fue resuelto aplicando las disposiciones del mismo Código y por ese motivo no fue necesario recurrir a ninguna de las opciones del segundo párrafo del artículo 3. Además, no existe otra ley tributaria especial que trate sobre exenciones al Impuesto de Sellos establecido por la legislación de la provincia de Córdoba referida a instrumentos como los enumerados en el inciso 16 del art. 294. La Ley Nacional N° 20628 de Impuesto a las Ganancias no es una norma tributaria especial que trate esa materia ya que es una norma nacional que regula otro tributo.

Al momento de analizar el inciso 16 del artículo 294 del CTP se realizó una interpretación literal y teleológica de la norma y para definir los conceptos jurídicos allí empleados se recurrió al ordenamiento jurídico pertinente que es aquel que regula directamente dichos términos. Sin dudas, la norma principal que regula términos jurídicos societarios es la Ley General de Sociedades. La Ley Nacional N° 20628 no es una norma que pueda brindar definiciones referidas a materia societaria pues esta es una norma de contenido tributario nacional que legisla sobre un tributo nacional en particular.

Pretender aplicar para el caso consultado las mismas disposiciones que establece la ley 20628 violentaría abiertamente el principio de legalidad y la prohibición de aplicación de analogía establecida en el artículo 2 del Código Tributario que expresa que las normas en materia de exenciones "no pueden ser integradas por analogía".

En segundo lugar, al interpretar las disposiciones del Código no se ha recurrido a lo expresado en el tercer párrafo del art. 3 pues no se ha aplicado ningún principio de derecho privado y además, como ya mencionamos anteriormente se recurrió a la Ley 19550 para

definir los conceptos jurídicos propios de la materia societaria que no están definidos en el Código Tributario ni en ninguna ley tributaria especial que regule el caso sometida a consulta.

Por último, el inciso 16 del artículo 294 del Código no remite a la Ley General de Sociedades pero ello no obsta a recurrir a ella para interpretar los conceptos empleados por la norma tributaria más cuando se observa que los términos utilizados por el legislador al crear dicha norma están referidos a actos societarios expresamente regulados por aquella ley.

Por todo lo manifestado no son atendibles los agravios planteados.

POR TODO ELLO, lo dispuesto por los Artículos 152 y 153 del CTP - Ley N° 6006, T.O. 2021, y en uso de sus facultades;

EL JUEZ ADMINISTRATIVO DE LA

SUBDIRECCIÓN DE JURISDICCIÓN DE ASESORÍA

R E S U E L V E:

ARTÍCULO 1°.- RECHAZAR el recurso de reconsideración interpuesto por [redacted], por resultar sustancialmente improcedente por los motivos arriba expuestos.

ARTÍCULO 2°.- CONFIRMAR lo resuelto en la Resolución CV N° 090/2021.

ARTÍCULO 3°.- PROTOCOLÍCESE, NOTIFÍQUESE a los interesados. Cumplido, **COMUNÍQUESE** a las **DIRECCIONES DE JURISDICCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS** y a la **DIRECCIÓN DE INTELIGENCIA FISCAL** para la toma de razón. **ARCHÍVESE**.

LO
AF

CRA. LAURA ONTIVERO
SUBDIRECCIÓN DE JURISDICCIÓN ASESORÍA
R.G. 2096/2016

Firmado digitalmente por:
ONTIVERO Laura Haydee
Fecha y hora: 05.11.2021 09:10:21